

Rfa.: EC02MR09

Fecha: Marzo de 2009

**PRIMERA CONSULTA VINCULANTE SO-
BRE CONSECUENCIAS FISCALES DE LA
REFORMA CONTABLE.**

La entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad a partir de 1 de enero de 2008 ha dado lugar a numerosos cambios en los criterios contables con la consiguiente repercusión en la cuantificación del resultado de las empresas. Dada la estrecha relación entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, era inevitable un importante impacto en la fiscalidad empresarial, a pesar de la repetida proclamación del principio de neutralidad fiscal de la reforma mercantil.

En este marco surgieron multitud de interrogantes sobre las consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades de los cambios contables. A comienzos del año 2008, CEOE acordó con el Ministerio de Hacienda la formulación de un amplio conjunto de cuestiones que presentó de manera informal en el mes de marzo. No obstante, el Ministerio no las contestó en todo el año, alegando que estaba en tramitación un Proyecto de Ley que daría resolución a las mismas.

El 25 de diciembre de 2008 se publica en el Boletín Oficial de Estado la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que efectivamente contiene numerosos preceptos sobre las implicaciones fiscales de la reforma contable. Ahora bien, si es verdad que una buena parte de las cuestiones formuladas por CEOE tenían su respuesta en la citada Ley, no es menos cierto que otras seguían sin respuesta e incluso el texto daba lugar a nuevos interrogantes que antes no existían.

Como consecuencia de todo ello, CEOE ha vuelto a acordar con el Ministerio la reformulación de las cuestiones esta vez vía consulta vinculante. El conjunto de cuestiones se ha dividido en dos bloques: uno relativo al asiento de primera aplicación del Plan General de Contabilidad y el otro relativo a todas las demás.

Adjuntamos la contestación de la Dirección General de Tributos al primer bloque, esperando que el segundo, cuya consulta se presentó el pasado día 25 de marzo de 2009, nos sea contestada también en el plazo más breve posible, siendo así que tan pronto se encuentre en nuestro poder la remitiremos como lo hacemos en el presente caso.



MINISTERIO
DE ECONOMIA
Y HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: CV147-09
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 10272-09
SUBDIRECCIÓN: 05

**CONSULTANTE
(nombre o razón social)**

CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE ORGANIZACIONES
EMPRESARIALES (CEOE)
N.I.F. G-28496636
REPRESENTANTE: D. JOSÉ MARÍA LACASA ASO

(domicilio)

Calle Diego de León, 50
28006 MADRID

CONCEPTO IMPOSITIVO

Impuesto sobre Sociedades

NORMATIVA

TRLIS RDLeg 4/2004 art. 12-3 y disposiciones
transitorias vigésimo sexta a vigésimo novena

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

Se plantean diversas cuestiones en relación con el efecto fiscal de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se describen en el cuerpo de la contestación.



Nº REGISTRO: 10272-09

2

CONTESTACIÓN:

1. En el supuesto de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, el artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha creado un sistema alternativo al general para recuperar, a través de un ajuste extracontable a la base imponible, el tratamiento contable y fiscal vigente en la normativa anterior, si bien teniendo en cuenta que los fondos propios de la entidad participada se corregirán por los gastos no deducibles del ejercicio.

Se plantean las siguientes cuestiones:

a) Si la recuperación contable o fiscal, o la aplicación a su finalidad, de gastos en la sociedad participada que tuvieron la consideración de no deducibles, también debe tenerse en cuenta a los efectos del cálculo de los fondos propios de la entidad participada.

b) Si la información que el artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece a introducir en la memoria se refiere únicamente al supuesto en que se hubiera practicado el ajuste extracontable previsto en los párrafos cuarto a sexto de dicha norma.

El artículo 12, apartado 3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, vigente en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, establece que:

"3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo,



Nº REGISTRO: 10272-09

3

multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada periodo impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del periodo y las pendientes de integrar."

En primer lugar, cabe señalar que la redacción dada al artículo 12.3 del TRLIS por la Ley 4/2008 en sus párrafos cuarto a séptimo, no establece un régimen alternativo, sino especial para determinar la corrección fiscal del valor de las participaciones tenidas en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, de manera que se regula un tratamiento fiscal específico para este tipo de participaciones al margen de su tratamiento contable, todo ello por aplicación del "principio de especialidad", es decir, por el principio general del derecho de prevalencia de la norma especial sobre la general.

Esto es, será fiscalmente deducible, en proporción al porcentaje de participación y con independencia de la existencia o no de un gasto por deterioro del valor contable de esa participación, la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. Caso de que dándose estas condiciones, en el mismo ejercicio se haya registrado en contabilidad una pérdida por deterioro de la participación, dicho gasto por deterioro no sería fiscalmente deducible al ser aplicable este otro régimen fiscal especial sobre las correcciones de valor fiscal de las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. De la misma manera, e igualmente con independencia de la recuperación de valor que se produjera, en su caso, en el ámbito contable, las cantidades deducidas se integrarán con signo positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, teniendo en cuenta las aportaciones y devoluciones de aportaciones del mismo.



Nº REGISTRO: 10272-09

4

Por otra parte, y en relación con la cuestión planteada, el artículo 12.3 del TRLIS establece, para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que los fondos propios de la entidad participada se corrijan por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, el cálculo de la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio se corregirá por los gastos no deducibles, con el objeto de evitar que se transforme un gasto no deducible en la filial en deducible en la matriz a través de esta diferencia de fondos propios. Dichos gastos no deducibles serán todos aquellos que, de acuerdo con el TRLIS no tengan dicha condición a efectos de la determinación de la base imponible, con independencia de que tengan la consideración de diferencias temporarias o permanentes.

Por ello, puede ocurrir que determinados gastos no deducibles fiscalmente de un ejercicio adquieran dicha condición en ejercicios siguientes, ya sea por el hecho de que la fiscalidad establece una imputación temporal diferente a la contable de los mismos, o bien, por el hecho de que sean gastos aplicados a su finalidad. En este caso, una interpretación teleológica de la norma obliga a considerar este efecto fiscal, de manera que, en el período impositivo en que dichos gastos tengan la consideración de fiscalmente deducibles, corregirán los fondos propios al cierre del ejercicio de la entidad participada, a efectos de determinar la corrección fiscal del valor de la participación en dicho período impositivo.

Adicionalmente, es posible que determinados gastos no deducibles de la entidad participada sean objeto de recuperación contable en un ejercicio posterior, de manera que el ingreso contable que conlleve dicha recuperación no tenga la consideración de ingreso fiscal. En este caso, dicha recuperación contable tampoco deberá incluirse en los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio, a los efectos de calcular la diferencia de fondos propios existente al inicio y cierre del ejercicio, al objeto de que ese ingreso no neutralice la posible reducción de fondos propios del ejercicio.

Por último, en relación con la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, por cuanto ya se ha señalado anteriormente que los párrafos cuarto a séptimo del artículo 12.3 del TRLIS son de aplicación a todas las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, por lo que dicha información deberá introducirse siempre en las cuentas anuales en cuanto se corresponda con la diferencia de fondos propios fiscalmente deducible.

2. Cuestiones relacionadas con las disposiciones transitorias.

2.1 Si la aplicación contra reservas como ajuste de primera aplicación de los gastos de constitución, de primer establecimiento y gastos de investigación, que, conforme a la normativa contable anterior, se encontraban activados en el balance de las entidades, deben entenderse, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS, que será deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

La disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, establece lo siguiente:

"1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas,



Nº REGISTRO: 10272-09

5

aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los periodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas....."

De acuerdo con la norma de registro y valoración 5ª del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente. Así, por aplicación de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007 deberán darse de baja los gastos de constitución y de primer establecimiento que figuren activados, lo que dará lugar a un cargo a reservas. Dicho cargo a reservas tendrá la consideración de gasto fiscal en la base imponible del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, por cuanto cumple la definición de gasto en los términos establecidos en el artículo 36 del Código de Comercio y no se corresponde con gastos integrados con anterioridad en la base imponible, en aplicación del párrafo tercero de la disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS.

Por su parte, en relación con los gastos de investigación, en la medida en que exista algún supuesto en que, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, dichos gastos no cumplan la condición de activo intangible y, por tanto, deban ser dados de baja, habrá que distinguir:

- Gastos de investigación activados sobre los que no se haya aplicado la libertad de amortización establecida en el artículo 11.2 del TRLIS. El cargo a reservas que se genere por la primera aplicación del PGC tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en los mismos términos que los gastos de constitución y primer establecimiento analizados anteriormente.
- Gastos de investigación activados sobre los que se haya aplicado en periodos impositivos anteriores la libertad de amortización establecida en el artículo 11.2 del TRLIS. En este caso, el cargo a reservas que genere la primera aplicación del PGC no tendrá efecto fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.2 del TRLIS, por cuanto que a efectos fiscales es nula la valoración de ese activo.



Nº REGISTRO: 10272-09

6

2.2 Si, en relación con la operación prevista en la disposición transitoria vigésimo octava por la integración del saldo neto de los cargos y abonos a reservas en tres ejercicios, en los supuestos de aplicación del régimen de consolidación fiscal establecido en los artículos 64 y siguientes del TRLIS, se permite la posibilidad de optar por dicha integración, de forma separada, para cada una de las entidades pertenecientes al citado grupo, con ocasión del cálculo de la base imponible individual de cada una de ellas.

El artículo 71 del TRLIS establece que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

"a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de bases imponibles negativas individuales....."

Por su parte, la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS dispone que:

"1. Los cargos y abonos a reservas, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de esta Ley, se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008 por la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo novena de esta Ley. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha....."

La disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS permite al sujeto pasivo diferir en tres períodos impositivos el efecto fiscal de la primera aplicación del PGC conjuntamente con el saldo negativo que, en su caso, proceda de la aplicación de la disposición transitoria vigésimo novena del mismo texto por las participaciones tenidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Esta opción de diferimiento es una opción individual, puesto que el efecto de la disposición transitoria vigésimo octava es un componente de la base imponible de cada entidad. En el caso de un grupo de consolidación fiscal, puesto que la base imponible del grupo toma como elemento inicial las bases imponibles individuales de cada una de las sociedades integrantes del grupo, las mismas incluirán o no la opción individual por el régimen de diferimiento establecido en la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS. Es decir, la opción establecida por esta última dicha disposición transitoria corresponde separadamente a cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.

2.3 Si, en relación con la opción de integración en tres ejercicios a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava, en caso de ser ejercitada la misma en la declaración que se presente correspondiente al primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008, dicha opción debe tener efecto en el cálculo de los pagos fraccionados que tengan lugar antes y después de la presentación de dicha declaración, integrando en cada pago fraccionado, el importe total que corresponda a cada ejercicio.

Tal y como establece la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS, la opción de integración del saldo neto que allí se señala, por partes iguales, en la base imponible de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, se ejercitará materialmente en la declaración que se presente correspondiente a cada uno de esos períodos, en particular, el primero



Nº REGISTRO: 10272-09

7

será el período impositivo correspondiente al ejercicio 2008 para las entidades cuyo ejercicio social se corresponda con el año natural.

Así, como regla general, aquellas entidades que utilicen la modalidad de cálculo del pago fraccionado prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, esto es, en función de la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, en particular, para aquellas entidades que tengan su ejercicio social coincidente con el año natural, dado que la opción se ejercitará en la declaración del ejercicio 2008 a presentar en dentro de los primeros 25 días del mes de julio de 2009, la parte de aquel saldo correspondiente al período impositivo 2009 deberá tenerse en consideración al tiempo de determinar el importe de los pagos fraccionados de los meses de octubre y diciembre de 2009. Por el contrario, no se incluirá importe alguno a efectos de la determinación del pago fraccionado cuyo plazo de presentación haya finalizado con carácter previo a la finalización del plazo de declaración del período correspondiente al ejercicio 2008 en que se ejerza dicha opción, por cuanto ésta aún no se ha ejercitado, es decir, para ese caso particular, el pago fraccionado del mes de abril de 2009 no se vería afectado por la opción dado que la misma no ha tenido lugar hasta el momento de determinar la deuda tributaria correspondiente a ese pago fraccionado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de Registro: 002183-09
Nº Consulta/Informe: V0623-09
Fecha: 30/03/2009

Madrid, 30 de marzo de 2009
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS

José Antonio López-Santacruz Montes